

## Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 26 de septiembre de 2013, asunto C-189/11, *Caso Comisión contra España*

### EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJES EN LA LEY DEL IVA ESPAÑOLA

El régimen especial de las agencias de viajes en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) encuentra su regulación entre los artículos 306 a 310 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA ([\*Diario Oficial L 347/1 de 11 de diciembre de 2006\*](#)) y entre los artículos 141 a 147 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, [\*BOE n.º 312, de 29 de diciembre de 1993\*](#) (LIVA). Es un régimen especial obligatorio que parte de una denominación cuestionable, pues no es aplicable para todas las agencias de viajes al también incluirse en el mismo otros operadores económicos como los organizadores de circuitos turísticos (touroperadores), o incluso un hotel, como ha indicado el TJCE (Sentencia TJCE 1998/249) siempre que habitualmente ejerzan similares actividades a las realizadas por aquéllas. Pero incluso debe advertirse que ni siquiera todos los servicios prestados por una agencia de viajes u operadores asimilados se fiscalizan por este régimen especial, sino que una misma empresa dedicada a la organización de viajes puede liquidar su IVA tanto por este régimen como por el general de forma simultánea, como será lo normal. En realidad, no es un régimen especial sólo para las agencias de viajes, sino un régimen especial para cualquier operador económico que oferte servicios de viaje y/o alojamiento, que efectivamente son llevados a cabo mayoritariamente, aunque no exclusivamente, por las agencias de viajes.

Los objetivos que este régimen especial persigue son tratados loablemente por la doctrina y jurisprudencia, primero del TJCE y después del TJUE. Se centran, en primer lugar, en evitar de una parte los cuantiosos costes de la solicitud del reembolso internacional del IVA por los operadores que podemos denominar turísticos, devolución difícil de obtener de Estados fuera del espacio europeo común. Asimismo se quiere evitar que se apliquen a los servicios reglas de localización distintas, por lo que los servicios prestados en concepto de «viaje» (entendido como transporte o alojamiento, pero no de otros de forma principal aunque sí de forma accesorio, como venta de entradas a la ópera –véase STJCE de 9 de diciembre de 2010, TJCE 2010/375 en relación con el artículo 141 Uno 1.º II y–) se tratan como un paquete turístico. Además, se quiere provocar un reparto de ingresos tributarios entre el lugar donde se prestan los servicios y el Estado donde tiene el establecimiento la agencia de viajes u operador turístico asimilado que oferta el viaje.

Sin embargo, es importante advertir que este régimen especial no está pensado exclusivamente para una dimensión internacional comunitaria (entre Estados miembros, o mejor dicho entre territorios que forman parte del Territorio de Armonización del Impuesto –TAI–) sino también para viajes en un mismo Estado dentro del TAI –para España, Canarias, Ceuta y Melilla no forman parte de tal territorio– como así ha dicho la

STJCE de 22 de octubre de 1998 (TJCE 1998/249). Por su parte, el artículo 143 LIVA y 309 de la Directiva determinan la exención de los servicios prestados y las entregas de bienes en beneficio del viajero fuera del TAI, aunque si parte se prestaran o entregaran en tal espacio y otra parte fuera del mismo, sólo quedan exentos estos últimos. El hecho imponible no se tiene por realizado en el lugar donde se lleva a cabo la entrega o prestación del servicio en favor del viajero, sino en el lugar donde la agencia u operador tenga «la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación», al ser las prestaciones de la agencia o asimilados con el viajero en nombre propio con medios ajenos una única prestación o paquete, como así lo indican los artículos 307 de la Directiva y 144 LIVA.

El primero de los aspectos que dilucida la Sentencia que comentamos, la STJUE de 26 de septiembre de 2013 (TJCE/2013/320), afecta con determinación al ámbito de aplicación del régimen especial. Éste, como advierte el artículo 141 Uno 1.º, se aplica «a las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros profesionales». ¿Pero qué se entiende por «viajeros»? La Ley española en todo momento se refiere a viajeros, no a clientes, pero ello no ha impedido que tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia española, como la checa, griega, francesa e italiana, hayan entendido con buen criterio que por viajero debe entenderse cualquier cliente, parecer al que se opone la Comisión por poderse generar con ello una doble imposición y distorsiones de la competencia, por lo que a su juicio por «viajero» debe entenderse el consumidor final y no cualquier persona distinta de éste. La referencia al cliente sólo es recogida en la traducción inglesa de la Directiva del IVA. Ciertamente es que del parecer de la Comisión en el correspondiente recurso ante el Tribunal se deduce que el régimen especial de las agencias de viaje es mejorable (apartado 30), pero su reforma pasa, según ésta, por una modificación de la Directiva. El Tribunal sentencia que el criterio por el que más se consiguen los objetivos de este régimen especial es el del cliente, y en consecuencia desestima por infundado el motivo manifestado por la Comisión (apartado 60).

El régimen especial de las agencias de viajes en el IVA no es de aplicación a «las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas» (artículo 141 Dos 1.º LIVA); apartado que cuestiona la Comisión y que lleva para su enjuiciamiento al TJUE. Por su tenor literal, pudiera excluirse tanto si una agencia minorista actúa en nombre propio y vende un viaje organizado por otra mayorista como si actúa en nombre de la mayorista como organizadora del viaje, es decir, como una mera intermediaria. Por la literalidad del apartado se excluyen ambas opciones, por lo que la Comisión solicitó cuál era el criterio doctrinal y jurisprudencial que el Reino de España venía aplicando sobre tal apartado. Una interpretación literal estricta puede atentar contra el ámbito de aplicación mismo del régimen especial de las agencias de viajes, dispuesto en la Directiva y reproducido en el artículo 141 Uno,

1.º LIVA, pues excluiría a las agencias de viajes minoristas que actúen en nombre propio de viajes organizados por las mayoristas. Ante el requerimiento de la Comisión previo al litigio, España contestó que la exclusión del apartado Dos sólo funcionaba cuando la agencia minorista actúa en nombre de otra, como mera intermediaria, de viajes organizados con carácter general, por una agencia mayorista. Efectivamente, la interpretación española es la única apta y acorde con lo que la Comisión entiende. Sin embargo, el Reino de España no aporta ninguna resolución reciente, administrativa o jurisprudencial, que pruebe la misma, por lo que el Tribunal entiende que la exclusión del régimen especial que realiza el artículo 141 Dos n.º 1 no se encuentra en el artículo 306 de la Directiva IVA. En realidad no es tanto una expulsión del precepto sino más bien la aclaración de la interpretación auténtica, previniendo de cualquier otra con amparo en la exégesis literal del apartado controvertido, ante la falta de prueba del Reino de España sobre cómo se venía aplicando.

La Comisión asimismo cuestiona el artículo 142 LIVA. Previamente hay que aclarar que la base imponible en el régimen especial de las agencias de viajes es el margen bruto, entendido con carácter general como la diferencia entre el precio cargado al cliente (sin IVA) menos el coste del viaje (al que deben adicionársele el conjunto de impuestos que se hayan devengado, como el IVA). Hallado este margen bruto como base imponible, en España se grava al tipo general del IVA, del 21%. La aplicación de este porcentaje también es controvertido, y es uno de los temas sobre los que en algún momento tendrá que pronunciarse el TJUE. Aquí en España el margen bruto (base imponible) se somete al tipo general del 21 %, discutiéndose si debiera sujetarse más bien al tipo reducido del 10%, pues en definitiva es el tipo que se aplica a los servicios de transporte y alojamiento separadamente, es decir, sin darse las condiciones para sujetarnos al régimen especial. Adentrándonos en el artículo que se cuestiona, el legislador español sabe que si se adopta una postura de absoluta transparencia, si el cliente conociera de forma real la cantidad en concepto de IVA repercutido (que soporta), sabría el margen bruto, es decir, el beneficio ganado por la agencia u operador económico. Esto no acontece en el régimen general del IVA donde uno sabe el precio que le cobran por el servicio o entrega de un bien, pero no el margen de ganancia como acontece en el régimen especial de las agencias de viajes, pudiendo el cliente obtener información sobre posibles abusos en el precio. Por eso, el artículo 142 I LIVA no obligaba a consignar en la factura separadamente la cuota repercutida, y así se entiende comprendida en el precio de la operación. Pero el apartado II del artículo 142 de la Ley es consciente de que el cliente puede ser un empresario en ejercicio de su actividad, que necesitará de una cantidad consignada en concepto de IVA, para poder deducírselo. El legislador español le dio una solución, un IVA a deducir estimado, que salía del resultado de multiplicar por 6 y dividir entre 100 el precio cargado, siendo esa cantidad «cuotas de IVA incluidas en el precio». Esta cantidad era la que el cliente-empresario se podía deducir como IVA soportado, que en realidad no coincidía con el

IVA repercutido que el operador turístico declaraba y que aquél desconocía. El Tribunal considera que esta posibilidad de deducción no está prevista en la Directiva, por lo que el importe a deducir por el cliente-empresario debe coincidir con el efectivamente repercutido por el operador turístico. A nuestro juicio esta decisión del Tribunal es plausible, pues la regulación española genera una distorsión en el proceso de aplicación del Impuesto sobre las relaciones empresariales o mercantiles. La posibilidad extra que ofrece la Ley española es contraria al contenido que se exige a las facturas, tratado en el artículo 226 de la Directiva IVA. Asimismo, esta posibilidad se ofrecía sólo si el servicio se prestaba en España, por lo que supone una discriminación por razón de nacionalidad proscrita en el artículo 309 de tal texto derivado.

Por último, la Comisión también entiende como contrario a la Directiva del IVA el artículo 146 de la Ley española. El legislador español posibilitaba la opción (a través del modelo 036) de liquidar el IVA por el régimen especial de las agencias de viaje operación por operación (regla general) o bien liquidarlo de forma global. Si se optaba por esta última opción, surtía efecto para todas las operaciones incardinadas en tal régimen durante cinco años, salvo renuncia, con prórroga tácita por igual período. En cierta medida este régimen piensa que para hallar el margen bruto como base imponible se incurrirá frecuentemente en el error de incluir en el precio cargado al cliente el IVA que se le ha repercutido. Por eso posibilitaba la determinación de las bases imponibles de forma global multiplicándola por 100 y dividiéndola entre 121. Esta posibilidad de determinación de la base imponible de forma global no se contempla en la Directiva IVA (*cfr.* su artículo 308), que sí se prevé para otros regímenes especiales como el de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (artículo 318 Directiva). El Tribunal estima el motivo aludido por la Comisión.

Marcos IGLESIAS CARIDAD  
*Becario del Programa de Formación del Profesorado  
Universitario del MECD,  
adscrito al Área de Derecho Financiero  
y Tributario de la Universidad de Salamanca*